



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.002842/2006-18
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-002.032 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2020
Recorrente IOMAR PINHEIRO CANGUSSU
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2003

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.
As deduções de despesas médicas da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. Quando regularmente intimado, deve o sujeito passivo demonstrar o seu efetivo pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator

Participaram das sessões virtuais, não presenciais, os conselheiros Honório Albuquerque de Brito (Presidente), André Luís Ulrich Pinto, Marcelo Rocha Paura e Fabiana Okchstein Kelbert, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 09-23.741, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) DRJ/JFA (e-fls. 183/197) que ***manteve integralmente*** o auto-de-infração, referente ao exercício de 2003 (e-fls. 15/26).

Abaixo, resumo do relatório do Acórdão da instância de piso:

(...)

O contribuinte, por intermédio de procuradores habilitados (doc. fl. 6), apresenta a impugnação de fls. 1/5, em que contesta o lançamento efetuado, argumentando, em resumo, que:

Nenhuma das normas citadas no enquadramento legal impõe a obrigação cumulativa de "comprovar, de forma objetiva, tanto a efetiva prestação do serviço, quanto o pagamento realizado".

O dever (obrigação) dos contribuintes, seja civil ou comercial o seu objetivo, reside no encargo de cumprir as disposições legais vigentes no país (direito positivo), que se subsumem do exercício da atividade. O não cumprimento desses preceitos comina-lhes a responsabilidade. Está perfeitamente caracterizado que o núcleo da responsabilidade fiscal é subjetiva, e não objetiva, como se avalia da peça de introito.

Primeiro, como se pode deduzir, não existe responsabilidade objetiva contribuinte, em matéria fiscal; segundo, é impossível, por parte dos beneficiários dos serviços médicos, a prova da efetiva prestação de serviços.

A presunção fiscal está divorciada da previsibilidade contida na lei para o benefício da dedução.

Estando os recibos devidamente elaborados com a exigência que contém o RIR, espera-se que a decisão seja pelo cancelamento do auto de infração.

Consta do voto da relatoria de piso, especialmente o seguinte:

(...)

A impugnação apresentada é tempestiva; e por reunir os demais requisitos formais de admissibilidade dela toma-se conhecimento.

Esclareça-se, inicialmente, que a omissão de rendimentos tributáveis, apontada pela autoridade fiscal, não foi questionada pelo impugnante, constituindo-se, pois, em matéria incontroversa do lançamento.

Constata-se na peça de defesa que o autuado questiona apenas a glosa na dedução de despesas médicas no valor de R\$ 30.436,97.

Há que se observar, acerca da dedução de despesas médicas, o que dispõe o art. 80 do RIR/1999, cuja matriz legal é a Lei nº 9.250, de 1995, art. 82, inciso II, alínea "a":

(...)

Depreende-se dos dispositivos transcritos que o direito à dedução das despesas médicas na declaração está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. E o que ocorre no caso das deduções. A legislação tributária estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para este a obrigação de comprovar e justificar as deduções e, não o fazendo, sofre as consequências legais, ou seja, o não cabimento dessas deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Na espécie, cabe ao Fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 73, § 1º, do RIR/99, cuja base legal é o art. 11, § 4º, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943. A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados.

Não basta a disponibilidade de um simples recibo, repise-se, sem a vinculação do pagamento ou da efetiva prestação do serviço. Nesse sentido, o art. 80, §1º, III, do RIR199, também prevê que a dedutibilidade das despesas médicas está condicionada especificação e comprovação dos pagamentos efetuados.

Portanto, revela-se equivocado o entendimento de que os recibos são suficientes e hábeis para comprovação dos pagamentos e lisura das deduções pleiteadas. Esta não é a correta interpretação do dispositivo legal acerca do tema. A indicação de que o recibo deve conter o nome, endereço e número do CPF ou CNPJ de quem prestou o serviço refere-se apenas aos dados que devem constar na declaração de ajuste. Dados esses baseados na documentação. Entretanto, a tônica do dispositivo é a especificação e a comprovação dos pagamentos. Tanto que se admite o cheque nominativo compensado como documento comprobatório, por ser prova cabal de transferência de numerários entre pessoas. Entretanto, mesmo o cheque pode estar sujeito à justificação da efetiva prestação do serviço, quando dúvidas razoáveis acudirem ao Fisco, pois essa prestação é o substrato material a dar guarida à.

dedução, consoante o art. 80 do RIR199. Documentos de natureza particular, por si sós, podem não ser suficientes para a comprovação do efetivo pagamento, mormente quando não constitui prova de transferência de numerário relativo à efetiva prestação de serviço que permita a dedução a título de despesa médica.

Dessa forma, compete ao beneficiário das deduções provar que realmente efetuou o pagamento no valor constante do comprovante e/ou no valor pleiteado como despesa, bem assim a época em que o gasto ocorreu, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

Em princípio, portanto, admitem-se como provas de pagamentos os recibos fornecidos, desde que, obviamente, atendam em todos os seus aspectos aos requisitos de formalidade exigidos na legislação que trata da matéria. Todavia, repise-se, pode a autoridade fiscal, visando formar sua convicção, exigir outros meios complementares de provas, em relação a todas ou a algumas despesas declaradas, o que foi feito pela Fiscalização, **quando se intimou o contribuinte a comprovar, também, a efetividade do pagamento efetuado aos profissionais Camila Correa da Silva, Luciana Queiroz Moreira Porto, Lília Brandão, Maria Cecília de Barros Cazarim e Luciana da Mota Melo Marini**, de acordo com a Intimação Fiscal nº 95/2006 de fl. 86. Em sua resposta, o fiscalizado não juntou nenhum documento capaz de fazer prova dos desembolsos realizados, conforme está esclarecido de forma clara na Descrição dos Fatos de fl. 8, a saber: *"Em resposta a esta Intimação 95/2006/DRF/JFA/MG/SAFIS, o contribuinte informa que 'os pagamentos dos honorários dos profissionais listados foram feitos em dinheiro, ou em cheque ao*

portador, portanto, de forma não espelhada em extratos bancários'. ... Tendo em vista o acima exposto, o contribuinte não logrou comprovar, via documentação hábil e idônea os efetivos pagamentos destas despesas".

E assim permanece na fase impugnatória. Continua, portanto, sem comprovação a efetividade dos pagamentos supostamente realizados.

Cabe aqui ressaltar uma noção básica da teoria da prova no âmbito administrativo. Na busca da verdade material, o julgador forma seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

O julgador administrativo não está adstrito a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo firmar sua convicção a partir do cotejo de elementos de variada ordem - desde que estejam esses, por óbvio, devidamente juntados ao processo.

Assim é no processo administrativo fiscal, porque nesta seara, a comprovação fática do ilícito raramente é passível de ser produzida por uma prova única, isolada. No âmbito dos ilícitos de ordem tributária dificilmente ter-se-á um documento que ateste, isolada e inequivocamente, a prática de tais ilícitos; a prova única, aliás, só seria possível, praticamente, a partir de uma confissão expressa do infrator, circunstância que dificilmente se terá, por mais evidentes que sejam os fatos, como na situação ora analisada.

Na relação processual tributária compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam elidir a imputação da irregularidade e, se a comprovação é possível e esse não a faz - porque não pode ou porque não quer - é lícito concluir que tais operações não ocorreram de fato, tendo sido registradas unicamente com o fito de reduzir indevidamente a base de cálculo tributável.

Ainda que se admita, na presente situação, que ficou comprovada a realização dos serviços relacionados aos profissionais listados pela autoridade fiscal, restaria ao impugnante a prova de que os pagamentos foram realizados efetivamente nos valores declarados, ou seja, a prova da transferência do recurso financeiro aos beneficiários, nos exatos valores lançados, o que, na espécie, não ocorreu, repise-se.

Acerca do assunto aqui examinado, existe o respaldo de diversos Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes, podendo ser mencionados alguns, a título de ilustração:

(...)

Dadas as **quantias envolvidas**, é pouco provável que tais pagamentos, acaso ocorridos, tenham sido realizados em moeda corrente. E se o foram, em remota possibilidade, poderia o(a) autuado(a) ter apresentado, sim, os **extratos bancários nos quais ficassem demonstrados os saques coincidentes em datas e valores, ou pelo menos próximos, com os dados constantes dos recibos.**

Em face dos valores questionados, estes só poderiam sair de alguma instituição financeira na qual o(a) contribuinte movimentou, por exemplo, os rendimentos que percebeu, no ano-calendário fiscalizado, das oito fontes pagadoras por ele declaradas

no citado período. Poderia, ainda, o(a) interessado(a) ter apresentado outros elementos que julgasse convenientes, desde que surtisserem os efeitos legais desejados. Vale observar, por oportuno, que o uso de dinheiro em espécie em qualquer tipo de operação não se sujeita a nenhum impeditivo legal; entretanto, como as transações efetuadas dessa forma são de difícil comprovação, principalmente perante o Fisco quando este a exige, não pode tal fato ser considerado provado sem um aprofundamento maior na análise do poder probante de simples recibos firmados nesse

sentido; logo, a vinculação de saques bancários aos pagamentos ditos como realizados em moeda corrente, reitere-se, com coincidência, ou pelo menos com significativa proximidade entre datas e valores, deve ser incontestável para que tenham validade perante a autoridade tributária; e nada disso consta dos autos.

Nesse contexto, tem-se que nos termos dos arts. 15 e 16, inc. III, e §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235/72, com a redação conferida pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93 e pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97, compete ao(d) interessado(a) instruir a impugnação com os documentos em que se apoiar, bem assim mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas documentais que possuir.

Registre-se, por fim, igualmente a título argumentativo, que a situação constante da DIRPF/2003, à fl. 32, não se revela factível com o que, de forma mediana, poderia se esperar, pois, o contribuinte registrou despesas médicas na monta de R\$ 33.709,85, ou seja, cerca de **59,00%** de seus **rendimentos líquidos declarados**, aí incluída a variação patrimonial, sem se olvidar de outros gastos que certamente ocorreram durante o ano-calendário de 2002. Cabe observar que não se constata nos autos quaisquer despesas de internação ou de cirurgia de grande porte, por exemplo, o que de fato poderia ocasionar dispêndios de tal magnitude.

Isto posto, voto pela manutenção integral do lançamento

Em sede de recurso administrativo, (e-fls. 207/215), o recorrente, basicamente, repisa os argumentos de sua peça impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo à sua análise.

Matéria em julgamento

A matéria constante na presente autuação e objeto do Recurso Voluntário é **a dedução indevida de despesas médicas, no valor total de R\$ 30.436,97.**

Mérito

O recorrente alega, em síntese, que a decisão guerreada impõe ao recorrente, exigências não contidas na lei para propiciar a dedutibilidade das despesas médicas. Igualmente transfere obrigações que não seriam do beneficiário dos serviços mais do seu prestador.

Assevera que não admitir a dedução da despesa ao fundamento de que ao contribuinte compete verificar as particularidades do recibo que efetivamente não foi por ele preenchido, afigura-se deveras uma exigência infundada. Todos os profissionais que prestaram seus serviços para o recorrente estão devidamente credenciados para tal, encontram-se registrados nos órgãos fiscalizadores do exercício da atividade profissional, com consultório em endereço conhecido, prestando serviços para outras pessoas.

De outro lado se não existe um modelo padrão que caberia à própria administração instituir, não pode ela furtar-se de aceitar os que são emitidos pelos profissionais, que ela admite como válido para arrecadar os tributos. Ora, se os recibos estão em conformidade com a norma usual e reiteradamente aceita pela Administração Tributária e se não existe um modelo imposto pela própria Administração, efetivamente não existe espaço para se colocar em dúvida a idoneidade dos documentos.

De início, convém reproduzir trechos da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, constante da respectiva autuação (e-fls. 18):

Foi lhe solicitado apresentar os recibos originais.

(...)

...foi enviada ao contribuinte a Intimação 95/2006/DRF/JFA/MG/SAFIS, para que o mesmo comprovasse através de documentação bancária, os pagamentos efetuados a título de despesa médica aos profissionais abaixo relacionados:

Bem, o ponto de discordância resume-se, pode-se assim dizer, à necessidade de o contribuinte comprovar, após regularmente intimado, a transferência do numerário em função das despesas com profissionais da área médica de que pretendeu se valer por meio de recibos apresentados à Fiscalização.

Antes de iniciarmos a análise deste caso concreto, recomendável a transcrição da base legal para dedução de despesas dessa natureza que está na alínea "a" do inciso II do artigo 8º da Lei 9.250/95, regulamentada no artigo 80 do RIR/99:

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem

como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

II - **restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte**, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III - **limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento**;

(...) (grifou-se)

Complementando a necessidade dessa comprovação, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, em seu art. 73, dispõe que:

Art. 73. Todas as deduções **estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora** (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

§ 1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, **poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte** (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º). (grifou-se)

Veja que a legislação estabeleceu a hipótese de a autoridade lançadora requerer documentos adicionais para a comprovação da efetiva realização dessas despesas, se assim entender necessário.

Em regra, a apresentação de recibos como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art. 80, § 1º, III, do RIR/1999, **pode ser considerada suficiente, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame**.

Havendo qualquer dúvida quanto às deduções declaradas pelo contribuinte, a autoridade lançadora, tem não só o direito mas também o dever de exigir provas adicionais da efetividade da prestação dos serviços.

Cabe esclarecer que os recibos, porquanto manifestações unilaterais, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos, como pretende a recorrente.

Os recibos e as declarações de pagamento contêm uma declaração de fato, o que faz com que **tenham aptidão para provar a declaração, mas não o fato declarado**, conforme dicção do parágrafo único do art. 408 do CPC:

“Art. 408. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato.”

Esse dispositivo legal também esclarece que os recibos e as declarações de pagamento presumem-se verdadeiros somente em relação àqueles que participaram do ato.

O vigente Código Civil (CC - Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002) também disciplina o limite da presunção de veracidade dos documentos particulares e seus efeitos sobre terceiros:

“Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

Parágrafo único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais ou com a legitimidade das partes, **as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.**

(...)

Art. 221. **O instrumento particular**, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; **mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.** (grifos nossos)

Em síntese, como não há presunção de veracidade do recibo, perante o Fisco, a este documento atribui-se ordinário valor probatório.

Desta forma, entendo que as despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, e se limitam, sim, a serviços comprovadamente realizados quando objeto de indagação pela autoridade fiscal, a partir de dúvida razoável, bem como a pagamentos especificados e comprovados.

No presente caso não se afigura irregular, nem desarrazoada, **na verdade é necessária e imprescindível** a exigência, por parte da autoridade lançadora, da comprovação de pagamento das despesas médicas.

Constam deste processo somente recibos (e-fls. 117/169), com os quais o interessado tenciona fazer prova da prestação dos serviços médicos.

Da análise da documentação acostada, entendo que somente os recibos apresentados, por si só, neste caso particular, **não são suficientes para comprovar a efetividade da prestação de serviços.**

Ressalto que o interessado **não apresentou ou especificou qualquer outro elemento, diretamente vinculado àqueles profissionais** que pudessem dar convicção a este julgador da efetiva prestação dos serviços por eles prestados, como por exemplo exames laboratoriais ou de imagens realizados, prontuários e/ou fichas de acompanhamento médico, entre outros possíveis.

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, especialmente da descrição dos fatos e enquadramento legal, considero que o recorrente **não logrou êxito em comprovar a efetividade da prestação dos serviços médicos** e, neste caso, **mantenho as glosas sobre as respectivas deduções**, alinhando-me à conclusão da decisão de piso.

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário e, no mérito, **NEGO PROVIMENTO**.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura